

ПОДАТКОВА ОПТИМІЗАЦІЯ ЯК КАТЕГОРІЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Визначення поняття податкової оптимізації, його закріплення в податковому законодавстві України та встановлення чітких меж між податковою оптимізацією та іншими формами зменшення податкового зобов'язання набувають все більшої актуальності. Автор показує недоліки відсутності законодавчого врегулювання даної проблеми, а також розкриває основні підходи до визначення даного поняття в науці податкового права.

Ключові слова: податкове право, платник податків, податкова оптимізація ухилення від сплати податків.

Постановка проблеми. На сьогодні в Україні все частіше виникають ситуації, коли особи, які здійснюють підприємницьку діяльність, намагаються використати будь-які легальні можливості для зменшення свого податкового зобов'язання. Право платника податків на здійснення подібних дій не підлягає сумніву та ґрунтується на конституційному принципі рівності всіх форм власності. Але такі дії досить часто породжують негативну реакцію з боку держави в особі її фіскальних органів, оскільки моделі податкової оптимізації досить часто розробляються на межі законності. З одного боку, держава визнає допустимість легального зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом надання різноманітних податкових пільг і встановлення різних режимів оподаткування, а з іншого – правозастосовна, в тому числі судова, практика обмежує можливість таких дій, ввівши в оборот у рамках податкових правовідносин поняття “зложивання правом” і “недобросовісність”. У зв'язку з цим визначення поняття податкової оптимізації, його закріплення в податковому законодавстві України та встановлення чітких меж між податковою оптимізацією та іншими формами зменшення податкового зобов'язання набувають все більшої актуальності.

Ступінь розробки проблеми. В актуальності дослідження переконує також ступінь наукової розробки проблеми. Незважаючи на важливість зазначеної проблеми, фундаментальних праць присвячених правовим засадам податкової оптимізації надзвичайно мало, а більшість досліджень носить фрагментарний характер і стосується окремих аспектів прояву даного явища. У науці податкового права поки що не склалось єдиного підходу до розуміння податкової оптимізації. Дане явище досить часто ототожнюють з іншими категоріями податкового права, такими як податкове планування, податкова мінімізація та іншими. Тож і відсутні чіткі критерії розмежування даних явищ, у тому числі розмежування податкової оптимізації й ухилення від сплати

податків. В основу дослідження покладено теоретичні напрацювання як вітчизняних, так і зарубіжних учених, зокрема А.В. Бризгаліна, Б.В. Мишкіна, Л. Хенда, Д.М. Щокіна та інших.

Мета даного дослідження – показати важливість законодавчого врегулювання зазначеної проблеми та вироблення чітких критеріїв розмежування податкової оптимізації з суміжними категоріями податкового права з метою зменшення свободи розсуду в даному питанні правозастосовних органів, зокрема фіскальних органів і суду, а також розкрити основні підходи до визначення даного поняття в науці податкового права.

Виклад основного матеріалу. Податкова оптимізація має відносно недавню історію. Її масове поширення пов'язують з двадцятими роками минулого століття, коли I світова війна та необхідність ліквідації спричинених нею наслідків зумовили суттєве збільшення податкового тиску на платників податків, які почали активно шукати способи його мінімізації. На сьогодні право на податкову оптимізацію розглядається як невід'ємне право платника податків, а серед платників податків і науковців став крилатим вислів американського судді Лернеда Хенда: “Немає нічого осудливого в тому, що справи ведуться так, щоб можна було платити податків так мало, як тільки можливо. Так роблять усі – і бідні, і багаті. І всі вони праві, оскільки ніхто не зобов'язаний платити суспільству більше, ніж тебе зобов'язує закон” [16]. Разом з тим, установити чіткі межі податкової оптимізації, відмежувати її від інших способів мінімізації податків (наприклад, ухилення від сплати податків, обхід податкового закону) досить важко.

Наприклад, за даними Міністерства юстиції України, за підсумками першого півріччя 2014 року в Києві було підписано лише 11039 угод купівлі-продажу нерухомості, що на 15% менше, ніж за аналогічний період минулого року. При цьому на 21% зросла кількість укладених договорів дарування – 4692 проти 3865 у січні-червні 2013 року. Зазначена тенденція характер-

на для всієї України, а в деяких регіонах (наприклад Рівненській, Закарпатській, Миколаївській областях) зростання числа угод дарування склало більше 50%. Є кілька причин збільшення популярності договорів дарування, та основні – бажання приховати фінансову сторону угоди від фіскальних органів і заощадити на супровідних затратах. Так, при укладенні договору дарування сторонам не потрібно сплачувати 1% від оціночної вартості майна в Пенсійний Фонд України, хоча необхідність сплати державного мита в розмірі 1% від оціночної вартості залишається. Проте розмір державного мита у разі укладення договору купівлі-продажу майна обчислюється з розміру оціночної вартості або суми угоди. У випадку, якщо оціночна вартість майна менша від суми угоди, сторони не можуть зменшити свої зобов'язання по сплаті державного мита. При оформленні договору дарування як такої суми угоди не існує, а в договорі вказується лише оціночна вартість майна. Отже, якщо оцінювач зможе знизити ринкову вартість відчужуваної нерухомості, це може значно скоротити витрати сторін на оплату державного мита. Крім того, якщо особа здійснює протягом поточного року продаж більше одного з об'єктів нерухомості, то на неї покладається обов'язок зі сплати податку з доходів фізичних осіб у розмірі 5% від суми договору купівлі-продажу, але не нижче оціночної вартості об'єкта [3, ст.172]. У разі укладення договору дарування обов'язок зі сплати податку з доходів фізичних осіб покладається на особу, яка де-юре отримала безоплатно майно (“обдарованого”) [3, ст.174]. Отже, укладення договору дарування досить вигідне для продавців, оскільки в них відпадає необхідність завищувати вартість об'єкта продажу і сплачувати з цієї суми відповідний податок. Як наслідок, це вигідно і покупцеві, особливо коли сума угоди значно перевищує оціночну вартість об'єкта нерухомості.

Як кваліфікувати зазначені дії? Ні податкове законодавство, ні судова практика, ні теорія податкового права однозначної відповіді не дають. У науці податкового права взагалі склалися досить кардинально різні погляди на розуміння податкової оптимізації. На думку Б.С. Мишкіна, податкова оптимізація – це зменшення розміру податкових зобов'язань шляхом цілеспрямованих правомірних дій платників податків, що включають повне використання всіх передбачених законодавством пільг, інших законних прийомів і засобів, з урахуванням інтересів держави [13, с.68.]. Проте врахування інтересів держави при податковій оптимізації позбавляє останню

будь-якого сенсу. Адже інтерес держави у податкових відносинах цілком очевидний – отримати максимально можливу суму податку. І якщо платник податків плануватиме свою діяльність так, щоб у кінцевому результаті сплатити максимальний розмір податку, про яку податкову оптимізацію може йти мова? Тому таке розуміння податкової оптимізації в науці податкового права скоріше є винятком, ніж загальним правилом. Більш поширеним визначенням податкової оптимізації є таке: зменшення розміру податкових зобов'язань шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податків, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних прийомів та способів [9, с.23]. Але і таке визначення податкової оптимізації не здатне в повній мірі відобразити сутність даного явища. Оскільки податкова оптимізація фактично зводиться до використання прямо дозволених дій платником податків. Тоді як стаття 19 Конституції України закріплює, що “Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством”. Тобто встановлює принцип: “дозволено все, що не заборонено законом”. Отже, головною відмітністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є використання платником податків дозволених чи незаборонених законодавством способів зменшення суми податкових платежів, не порушуючи при цьому законодавство. У зв'язку з цим такі дії платника податку не є податковим правопорушенням чи злочином, і, відповідно, не тягнуть за собою несприятливих наслідків для платника податку, таких як донарахування податків, а також накладення фінансових санкцій та нарахування пені.

Ухилення від сплати податків є кримінальнокарним злочином, склад якого визначено статтею 212 Кримінального кодексу України. Об'єктивною стороною даного складу злочину є невиконання передбачених податковим кодексом України обов'язків платника податків, якщо наслідком такого невиконання стало фактичне ненадходження коштів до бюджету. Однак способи ухилення (невиконання обов'язків) в диспозиції статті 212 Кримінального кодексу України не зазначені, тож відсутні гарантії, що дії платника податків спрямовані на оптимізацію податкового зобов'язання незабороненими законодавством способами не будуть кваліфіковані як ухилення від сплати податків. На практиці до таких дій, серед іншого, відносять: неподання документів,

пов'язаних із обчисленням і сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування об'єктів оподаткування; заниження об'єктів оподаткування; заниження сум податків, інших обов'язкових платежів [4, п.13]. Отже, віднесення дій платника податку, спрямованих на зменшення розміру податкового зобов'язання, до податкової оптимізації чи ухилення від сплати податків значно залежить від розсуду фіскальних органів та суду. Так, у Єдиному реєстрі досудового розслідування в середньому в місяць реєструється близько 277 кримінальних проваджень за статтею 212 Кримінального кодексу України. При цьому з обвинувальним актом до суду передають у середньому 18 проваджень у місяць, що становить усього 6,5% від загальної кількості проваджень, які реєструються щомісяця. З клопотанням про звільнення від кримінальної відповідальності до суду передають у середньому 26 проваджень у місяць, що становить 9,4% від загальної кількості проваджень, які реєструються щомісяця. З наведеного можна зробити висновок: або працівники внутрішніх справ та/або прокуратури не вміють вести розслідування та дотримуватися законодавчо встановлених строків; або службова записка податкового інспектора до слідчого відділу податкового органу щодо повідомлення про вчинення злочину є завідомо неправдивою, тобто наклепом, який використовується з метою тиску на платників податків та їх посадових осіб [15, с.44-45].

Зауважимо, що у листі від 11.12.2013 № 1713/12/13-13 Вищий Адміністративний Суд України звернув увагу на правову позицію суду касаційної інстанції у відповідній категорії спорів, висловлену у постанові Вищого Адміністративного Суду України від 19 листопада 2013 року, ухваленій за результатами розгляду справи № 2а-7912/12/1370. Ця позиція полягає в тому, що висновки щодо завідомої суперечності правочину інтересам держави та суспільства контролюючі органи можуть робити виключно в аспекті того, чи суперечить відповідний правочин фіскальним інтересам держави, забезпечення яких покладається на контролюючі органи. В іншому разі здійснення аналізу дотримання чинного законодавства при укладенні та/або виконанні правочинів, у тому числі на предмет порушення інтересів держави, не належить до компетенції контролюючих органів. Зазначене стосується й оцінки відповідачем дотримання учасниками спірних господарських операцій норм законодавства про регулювання діяльності на ринку фінансових послуг. Можливе недотримання вимог інших галузей законодавства при укладенні правочинів, якими

опосередковані спірні господарські операції, не свідчить про спрямованість відповідних правочинів на ухилення від оподаткування [6].

Аналізуючи даний підхід, доцільно звернути увагу на позицію Вищого Адміністративного Суду України від 14 листопада 2012р., яка значно розширює можливості захисту платників податку від необгрунтованих звинувачень податкових органів. Мова йде про Постанову по справі № К/9991/50772/12 стосовно визнання угод недійсними [5]. Позиція Суду полягає у тому, що навіть за наявності ознак нікчемності правочину податкові органи мають право лише звертатися до судів з позовами про стягнення в доход держави коштів, отриманих по правочинах, здійснених з метою, що свідомо суперечить інтересам держави і суспільства, посилаючись на їх нікчемність.

Важливе значення для планування платниками податків своїх дій та кваліфікації цих дій фіскальними органами та судами мало б законодавче визначення податкової оптимізації та закріплення критеріїв, які дозволили б розмежувати податкову оптимізацію та ухилення від сплати податків. Перші спроби такого розмежування можна побачити вже в параграфі 5 Німецького імперського положення "Про податки та платежі" (Reichsabgabebestimmung) 1919 року: "Обов'язок по сплаті податків не може бути обійдений чи зменшений через зловживання цивільно-правовими засобами і конструкціями" [19]. Але зазначене положення було піддане жорсткій критиці. Висловлювалися навіть сумніви щодо його доцільності, оскільки застосовувалося воно нечасто. Обговорення зводились до питання про доцільність існування каучукової норми, застосування якої повністю залежить від суб'єктивного розсуду, а також про неможливість чіткого розмежування права на економію на податках і незаконних способів уникнення (ухилення) від їх сплати. У новій редакції даної норми як зловживання німецький законодавець розглядає такі дії платника податків, коли вибране ним юридичне оформлення угоди привело до отримання платником податків чи третьою особою не передбаченої законом податкової переваги, яка б не виникла у випадку вибору юридичного оформлення угоди, що відповідає її економічним результатам [20, §42].

Німецьке податкове право виходить у даному випадку з принципу поваги вибраної договірними сторонами цивільно-правової основи їх правовідносин, а норма параграфу 42 являє собою обмеження застосування цього принципу, зазначає У. Кремкер. Оптимізація визнається неправомірною, якщо в її основі лежить зловживання сторонами при виборі правовідносин, або

якщо платник податків шляхом обману досягає створення вигідних для себе обставин. У законі вказано, що тлумачення правовідносин не повинно виходити за межі можливого значення тексту і що існує заборона аналогії, якщо в результаті такої аналогії виникає оподаткування. Спеціальне регулювання випадків зловживання міститься в окремих податкових законах, а застосування вказаної норми не впливає на питання дійсності цивільно-правових угод [11, с. 141-142].

На сьогодні, на думку Г. Ленга, у світовій практиці існує два основних підходи до розмежування законного та незаконного зниження податкового тиску. Перший підхід – введення в податкове законодавство загальних принципів, які дозволяють визначити межу між законним і незаконним зниженням податкового тиску, таких як ділова мета, дотримання духу і букви закону та ін. Для ефективного застосування цих принципів на практиці необхідний високий рівень підготовки працівників податкових органів та суддів. Другий підхід – введення в податкове законодавство спеціальних норм, спрямованих на боротьбу з конкретною податковою схемою [12, с.7].

Більшість країн континентальної Європи дотримуються першого підходу, включивши в національні податкові кодекси правила (принципи) законного податкового планування. Відповідні положення були також закріплені на рівні закону в Канаді, Австралії, Новій Зеландії та ПАР, в той час як в інших країнах зі схожою правовою традицією (перш за все Велика Британія та США) задовольняються доктринальними джерелами (the judges shall decide approach) [10, с.84-100].

В Україні закладено основи другого підходу розмежування законного і незаконного зменшення податкового тиску. Податковий кодекс України містить спеціальні норми направлені на боротьбу з конкретною податковою схемою ухилення від сплати податків. Але правовідносини, які є базою для податкових відносин, є надзвичайно динамічними і досить часто зміни до податкового законодавства направлені на боротьбу з ухиленням від сплати податків не встигають за їх розвитком. Тому внесення в Податковий кодекс України загальних принципів розмежування між податковою оптимізацією та ухиленням від сплати податків могло б зорієнтувати у правильному напрямку роботу фіскальних органів і суддів. Оскільки в науці податкового права також існує підхід, згідно з яким оптимізація оподаткування є проявом норми закону про конфлікт інтересів, за якою всі суперечності актів законодавства про податки мають тлумачитися на ко-

ристь платника [17]. Як підґрунтя такої позиції можна назвати положення пункту 4.1.4 статті 4 Податкового кодексу України, яке передбачає презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Крім того, варто звернути увагу на те, що податкова оптимізація розглядається винятково лише як сукупність цілеспрямованих дій платника податків. Звичайно, зацікавленість у зменшенні податкового зобов'язання найбільше проявляє платник податків. Але держава встановлюючи податкові пільги чи інші законні способи зменшення податкового зобов'язання розраховує на їх використання. Інакше навіщо встановлювати податкову пільгу, якщо нею ніхто не буде користуватися. Разом з тим, багато платників податків, які мають право на податкову пільгу, не користуються нею. Причиною цього є не відсутність бажання використати податкову пільгу, а відсутність знання про наявність такої пільги. Якщо податкова пільга не заявлена в податковій декларації, це ще не означає, що платник податків не згідний на її використання. Обґрунтовано виходити з припущення, що платник податків завжди згідний на максимально можливе використання всіх податкових пільг, оскільки зменшує вилучення його власності. У зв'язку з цим, якщо платник податків не заявив податкову пільгу в декларації, це ще не повинно означати, що платник податків відмовився від неї, поки прямим волевиявленням платника податків не буде доведено інше. Призначенням фіскальних органів є не стягнення податків в максимальному розмірі, а контроль за дотриманням податкового законодавства, за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю внесення у відповідний бюджет податків і зборів. Правильність обчислення податків передбачає не тільки облік обов'язків платників податків, але не в меншій мірі облік їх прав на податкові пільги, знижки, інші законні способи зменшення податкового зобов'язання. Податкове законодавство деяких держав прямо передбачає обов'язок податкового органу при перевірці враховувати пільги платників податків. Так, відповідно до пункту 5 статті 149 Податкового кодексу Російської Федерації,

платник податків вправі відмовитися від ряду пільг з ПДВ, тільки подавши в податковий орган заяву, яка містить відмову від пільг. На думку Д.М. Щокіна, цей правовий механізм відмови від пільг є виразом презумпції згоди платника податків на податкову пільгу, яка може бути спростована тільки прямим волевиявленням платника податку [18, с. 235].

Висновки. Підсумовуючи викладене, зазначимо, що податкова оптимізація є складним і неоднозначним явищем. Ні податкове законодавство, ні практика його застосування, ні наука податкового права не окреслюють його чітких меж і критеріїв розмежування законного та незаконного зменшення податкового зобов'язання. Податкова система України тільки починає отримувати належне правове та інституційне оформлення, аналіз досвіду зарубіжних країн, розробка власних підходів до розуміння податкової оптимізації та визначення меж між правомірним і неправомірним зменшенням податкового зобов'язання є надзвичайно актуальним питанням.

Список літератури

1. Конституція України// Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. - №30. – ст. 141. із змінами.
2. Кримінальний кодекс України// // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. - №25-26. – ст. 131. із змінами.
3. Податковий кодекс України// Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. - №13-14, №15-16, №17. – ст. 112. із змінами.
4. Постанова пленуму Верховного Суду України “Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів” від 08.10.2004р. №15.
5. Постанова Вищого адміністративного суду України по справі № К/9991/50772/12 стосовно визнання угод недійсними від 14.11.2012р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://document.ua/pro-viznannja-nechinnim-ta-skasuvannja-podatkovogo-povidomle-doc122304.html>
6. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 11.12.2013 р. № 1713/12/13-13 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1713760-13>

7. Бабін І.І. Податкове право України. Навчальний посібник/ І.І. Бабін. – Чернів. нац. ун-т, 2013.

8. Бабін І.І. Презумпції та фікції в податковому праві. – Навчальний посібник. – Чернівці: Рута, 2009.

9. Брызгалін А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика/ Под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. – Екатеринбург: На логи и финансовое право, 2002.

10. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование. Монография/ Т.А. Гусева; под ред. д-ра юрид. наук, проф. Н.И. Химичевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Волтерс Клувер, 2007.

11. Кремкер У. Злоупотребление налогоплательщиком своими правами с целью уклонения от налогообложения – основные вопросы, касающиеся злоупотребления юридическими возможностями, предоставляемыми немецким налоговым правом// Процессуальные особенности рассмотрения налоговых споров. Вопросы добросовестности налогоплательщика и злоупотребления им своими правами при исполнении налоговой обязанности. – М., 2006.

12. Ленг Г. Законное и незаконное снижение налоговых платежей: постановка проблемы и подходы к ее решению/ Г. Ленг// Налоговая политика и практика. – 2005. - №2.

13. Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности. – Дис. ... канд. юрид. наук/ Б.В. Мышкин. – М., 2004.

14. Налоговый кодекс Российской Федерации// Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. - №32. – ст. 3340.

15. Податковий спір чи злочин?. – Київ: Р.К. Мастер-принт, 2013.

16. Рішення Верховного суду США у справі Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)\ \ <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465>

17. Соловьев И.Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения/ И.Н. Соловьев// Налоговый вестник. – 2001. - №9.

18. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебное пособие/ Под ред. С.Г. Пепеляева – М.: Академический правовой университет, 2002.

19. Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919// Reichsgesetzblatt. – 1919. –Nr. 242. –S. 1993.

20. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung// Bundesgesetzblatt. - 18 Dezember 2013, S. 4318.

Стаття надійшла до редколегії 15 жовтня 2015 року.

Рекомендована до опублікування у "Віснику" відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

I.I. Babin

Tax optimization as a category of tax law

Summary

The definition of tax optimization, its consolidation in the tax legislation of Ukraine and the establishment of clear boundaries between tax optimization and other forms of reduction of tax liability are becoming increasingly important. In this article, the author shows the shortcomings of absence of legislative regulation of the problem, and reveals the main approaches to the definition of this concept in the science of tax law.

И.И. Бабин

Налоговая оптимизация как категория налогового права

Аннотация

Определение понятия налоговой оптимизации, его закрепление в налоговом законодательстве Украины и установление четких границ между налоговой оптимизацией и другими формами уменьшения налогового обязательства приобретают все большую актуальность. Автор показывает недостатки отсутствия законодательного урегулирования данной проблемы, а также раскрывает основные подходы к определению данного понятия в науке налогового права.